

چرا هیات استانداردهای حسابداری مالی دارای چارچوب مفهومی است

مقدمه

تئوری حسابداری مجموعه‌ای از فرضیات مبنا، تعاریف، اصول، مفاهیم و نحوه

استنتاج آنهاست که زیربنای تدوین استانداردهای حسابداری توسط مراجع مربوط

بوده و شالوده گزارش اطلاعات حسابداری را تشکیل می‌دهد. در این راستا تئوری

حسابداری، نوعی چارچوب مفهومی مرجع به‌وجود می‌آورد که مقررات خاص

حسابداری براساس این چارچوب تدوین می‌شوند. در هر کشوری، هدف از تدوین

چارچوب مفهومی، فراهم آوردن رهنمودی عام و فراگیر در چارچوب ویژگیهای

کشور برای وضع و تجدیدنظر در استانداردهاست به‌طوری‌که حقوق و منافع

استفاده‌کنندگان، تهیه‌کنندگان و حساب‌رسان گزارشها و صورتهای مالی به‌طور

متعادل حفظ شود. چارچوب مفهومی تهیه شده علاوه بر هدایت تدوین‌کنندگان

استانداردهای حسابداری مربوط به موضوعات مختلف، می‌تواند مراجع

تصمیم‌گیری، مدیران واحدهای اقتصادی و اشخاص ذی‌حق، ذی‌نفع و ذی‌علاقه را در

قضاوت نسبت به مسائل حسابداری و استانداردهای تدوین شده یاری دهد.

نظر به اهمیت موضوع، از سالها قبل، مراجع حرفه‌ای حسابداری در برخی از

کشورهای پیشرو در حسابداری، تدوین چارچوب مفهومی را در دستور کار خود

قرار داده‌اند. یکی از معروفترین این مراجع، هیئت استانداردهای حسابداری مالی

ایالات متحد است. اقدامات این هیئت می‌تواند حاوی نکات آموزنده‌ای باشد.

این مقاله به ارائه آرای دو تن از کارشناسان ارشد هیئت استانداردهای حسابداری

مالی می‌پردازد که موضوعات اساسی قابل طرح درباره چارچوب مفهومی را مورد

بحث و بررسی قرار داده‌اند.

چارچوب مفهومی چیست؟

چارچوب مفهومی مجموعه‌ای از اهداف کلی و مبانی مرتبط با هم است که اهداف کلی

و اهداف خاص گزارشگری مالی را تعیین و مبانی و مفاهیم اصلی رسیدن به این

اهداف را مشخص می‌کند. این مفاهیم، راهنمایی برای انتخاب رویدادها، معاملات و

شرایطی است که باید در نظر گرفته شود و نیز راهنمایی برای چگونگی شناخت و

اندازه‌گیری، تلخیص و گزارشگری آنها به‌شمار می‌رود. هیئت استانداردهای

حسابداری مالی تاکنون ۷ بیانیه مفهومی صادر کرده است که موضوعات اساسی

زیر را دربر می‌گیرند :

1- اهداف گزارشگری مالی واحدهای تجاری،

2- ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری،

3- عناصر صورتهای مالی واحدهای تجاری،

4- اهداف گزارشگری مالی سازمانهای غیرانتفاعی،

5- شناخت و اندازه‌گیری در صورتهای مالی واحدهای تجاری،

6- عناصر صورتهای مالی (که جایگزین بیانیه شماره ۳ شده است)،

7- استفاده از جریانهای نقدی و ارزش فعلی در اندازه‌گیری حسابداری.

این هیئت، اولین بیانیه مفهومی خود را در سال ۱۹۷۸ و آخرین آن را در سال ۲۰۰۰

منتشر کرده است و در شرایط حاضر نیز بیانیه دیگری را در دست تهیه و تدوین

ندارد. همچنین بیانیه مفهومی شماره ۶ <عناصر صورتهای مالی > را جایگزین

بیانیه مفهومی شماره ۳ <عناصر صورتهای مالی واحدهای تجاری > کرده است، تا

واحدهای غیرانتفاعی را نیز به همراه واحدهای انتفاعی دربرگیرد.

تأثیر چارچوب مفهومی بر عملیات حسابداری چیست؟

بیانیه‌های مفهومی به‌طور مستقیم بر عملیات حسابداری تأثیر ندارند و موجب تغییر

در اصول پذیرفته‌شده حسابداری و یا اصلاح، تعدیل یا تفسیر روشهای حسابداری

موجود یا استانداردهای افشای اطلاعات نمی‌شوند. همچنین این بیانیه‌ها تغییر در

روشهای حسابداری یا افشای اطلاعاتی متضاد با این مفاهیم را ضروری نمی‌سازد.

بنابراین، چارچوب مفهومی از طریق تأثیر بر تدوین استانداردهای حسابداری جدید

بر عملیات حسابداری تأثیر می‌گذارد.

چرا چارچوب مفهومی لازم است و چه کسی از آن منتفع می‌شود؟

استفاده‌کننده اصلی چارچوب مفهومی، هیئت استانداردهای حسابداری مالی است

زیرا چارچوب مفهومی، مبانی تدوین استانداردها و نیز مفاهیم مورد نیاز برای حل

مسائل حسابداری و گزارشگری را در اختیار هیئت می‌گذارد. اعضای هیئت از این

مفاهیم برای تجزیه و تحلیل درست موضوعات و همچنین ارائه توصیه‌های خود

بهره می‌برند. به این ترتیب، این مفاهیم اساس مباحث هیئت را در موضوعات مطرح

شده تشکیل می‌دهند و اعضای هیئت را در تصمیم‌گیری در مورد استانداردهای

خاص یاری می‌کنند. در حقیقت، بحث درباره مفاهیم است که مبانی تهیه و تدوین

استانداردها را فراهم می‌کند و در نهایت، نتیجه‌گیری در مورد هر استاندارد بر

اساس چارچوب مفهومی صورت می‌گیرد.

چارچوب مفهومی، پایه‌ای برای استدلال منطقی جهت انتخاب رویکردهای مختلف در

تدوین استانداردهاست و اگر چه تمام پاسخهای لازم را ارائه نمی‌دهد اما در محدوده

انتخابهایی که باید صورت گیرد، با حذف موضوعاتی که با آنها تضاد دارد،

محدوده‌های انتخاب را تنگتر و مشخصتر می‌کند. چارچوب مفهومی موجب افزایش

کارایی فرایند تدوین استانداردها نیز می‌شود زیرا با وجود آن، از بحث و مجادله

مجدد در مورد موضوعات اساسی مانند <تعریف دارایی > در زمانهای متوالی

خودداری می‌شود. به‌علاوه چارچوب مفهومی در افزایش کارایی برقراری ارتباط

درونی و بیرونی نیز نقش دارد و با فراهم کردن مجموعه‌ای از اصطلاحات و

چارچوبی برای ارجاع در مباحث مختلف، تسهیلات زیادی را برای بحث و بررسی

موضوعات تخصصی توسط اعضای هیئت فراهم می‌نماید. در نتیجه، ارتباطات بین

اعضای هیئت و حامیان آن، به خصوص افرادی که مذاکرات و پیشنهادهای طرحهای

اولیه را بررسی می‌کنند با سهولت بیشتری برقرار می‌شود. چارچوب مفهومی

همچنین سبب کاهش فشارهای سیاسی در ارائه قضاوت‌های حسابداری می‌گردد.

چارچوب مفهومی راهنمایی برای تدوین استانداردهای حسابداری است و زمینه را

برای تهیه و ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط و در دسترس به‌طور بیطرفانه و

بدون جانبداری فراهم می‌کند. اطلاعات بیطرفانه، اطلاعات مفیدی برای

استفاده‌کنندگان اطلاعات در مورد سرمایه‌گذاری و تصمیم‌گیریهای اعتباری گرد

می‌آورد و به این ترتیب، زمینه را برای ارتقای منافع عمومی از طریق تخصیص بهینه

منابع فراهم می‌سازد. چارچوب مفهومی، در ارتقای کارایی بازار سرمایه و بازارهای

دیگر نقش موثری دارد.

مراجع تدوین استانداردها برای کاهش اثر سلیقه‌های فردی در تصمیمهای

استانداردگذاری از چارچوبهای مفهومی توافقی استفاده می‌کنند. نبود این

چارچوبهای مفهومی توافقی ممکن است این مشکل را به وجود آورد که فرایند تدوین

استانداردها بر مبنای کاملاً متفاوتی از آنچه لزوماً بر آن استوار است بنا شده و

تصمیم‌گیری در آن صرفاً براساس نظرات و سلیقه‌های فردی اعضای هیئت صورت

گیرد. در این مورد، چارلز تی هورنگرن (Charles T. Horngren) از استادان

معروف حسابداری که دارای سابقه عضویت در هیئت اصول حسابداری، شورای

عالی مشورتی استانداردهای حسابداری مالی و هیئت امنای بنیاد حسابداری مالی

است می‌گوید: "به دلیل این که حرفه حسابداری کاملاً منسجم نشده است، هر کدام از

ما دست به تدوین چارچوب مفهومی خاصی زده‌ایم. در این میان، برخی از این

چارچوبها به نحو مطلوبی تعریف شده و منسجم و برخی دیگر، مبهم و ضعیف ارائه

شده‌اند"

او اضافه می‌کند که "در هر برهه از زمان، بیشتر ما از شنیدن این که افرادی برای

رسیدن به نتایج موردنظر خود از زنجیره پیچیده‌ای از دلایل سست بهره می‌گیرند

احساس ناراحتی می‌کنیم. در حالی‌که، شاید بعضی اوقات، صدای اندیشه خودمان

باشد که به گوشمان می‌رسد. تجربه من به‌عنوان عضو هیئت اصول حسابداری، به

من درسهای زیادی آموخته است. یک درس مهم آن است که بیشتر ما تمایلی طبیعی

و زائدالوصف برای فراوری دلایل درباره نتایج قبلی خودمان داریم که بدون تغییر

باقی بماند."

در محیطی که در آن استاندارددگذاری براساس چارچوبهای مفهومی شخصی افراد

استانداردگذار صورت می‌گیرد، توافق روی موضوعات فقط زمانی صورت می‌گیرد

که تعداد کافی از چارچوبهای مفهومی با هم انطباق داشته باشند. به‌رحال، این

توافق نیز موقت است چون اعضای هیئت نیز به مرور تغییر می‌کنند و مجموعه‌های

چارچوبهای مفهومی افراد پیوسته در حال تغییر است. بنابراین اعضای یک هیئت

تدوین استانداردها در مورد موضوعی مشابه یا حتی یکسان ممکن است به نتایج

کاملاً متفاوتی از آنچه قبلاً رسیده‌اند دست یابند. زیرا هر گروه از استانداردها ممکن



است با سایر استانداردها یکسان نبوده و تصمیمهای گذشته، گویای تصمیمهای

آینده نباشد. به بیان دیگر، فرایند استانداردگذاری به صورت فرایندی کم و بیش

لحظه‌ای در می‌آید. به علاوه بدون یک چارچوب مفهومی، انجام بحثهای منطقی میسر

نیست زیرا در این صورت، برای موضوعگیری در مورد برخورد حسابداری مناسب با

یک معامله خاص، تعاریف لازم در اختیار قرار ندارند. این برخورد حسابداری

مناسب از دیدگاه دیگران به نسبت مطابقت آنها با مصوبات کمیته رویه‌های

حسابداری انجمن حسابداران رسمی امریکا و نیز مصوبات هیئت اصول حسابداری

بستگی دارد.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی تنها استفاده‌کننده از چارچوب مفهومی نیست.

زمانی که اهداف و مفاهیم برای تعیین جهت و اجزای گزارشگری مالی مورد استفاده

قرار می‌گیرد اعتبار گزارشهای مالی ارتقای کیفی می‌یابد. در این شرایط، چارچوب

مفهومی به تدوین استانداردهای مرتبط باهم و دارای انسجام درونی کمک شایانی

می‌کند و تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی از گزارشهایی که براساس

یک مجموعه استانداردهای منسجم، تدوین شده و در طول دوره‌ای زمانی و نه در

لحظه‌ای خاص به وجود آمده‌اند، استفاده می‌کنند.

چارچوب مفهومی به استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی کمک می‌کند که درک بهتری از

اطلاعات مالی و محدودیت آن پیدا کنند. این چارچوب، چارچوبی قابل رجوع است که

برای درک نتایج از استانداردها به کار می‌رود و به وسیله افرادی که استانداردها را

به کار می‌برند، حسابرسی که نتایج گزارشهای مالی را آزمون می‌کنند و دانشجویان

و استادان رشته حسابداری، مورد استفاده قرار می‌گیرد.

انگیزه هیئت استانداردهای حسابداری مالی برای تدوین چارچوب مفهومی چیست؟

در حقیقت، انگیزه هیئت استانداردهای حسابداری مالی برای تدوین چارچوب

مفهومی را می‌توان از مشاهده تنگنانهایی به دست آورد که سلف آن یعنی هیئت

اصول حسابداری تجربه کرده است. هیئت اصول حسابداری از ابتدای کار خود بر

آن بود تا برای تصمیمات خود مبانی مفهومی تهیه کند. کمیته خاص انجمن

حسابداران رسمی امریکا در سال ۱۹۵۸ در گزارش خود که منجر به تولد هیئت

اصول حسابداری گردید اعلام کرد که هیئت اصول حسابداری باید هم روی مفاهیم

و هم روی استانداردها کار کند تا مفاهیم اساسی معنی داری برای استانداردها فراهم

گردد. در این راستا هیئت اصول حسابداری دو رشته مطالعه در مورد مفروضات و

اصول حسابداری را به انجام رساند و پس از بررسی این مطالعات، چنین نتیجه

گرفت که توصیه‌هایی که در این زمینه انجام می‌شود به‌طور اساسی با اصول

حسابداری موجود که در حال حاضر مورد قبول واقع شده، متفاوت است.

با توجه به مشکلات ناشی از تطابق نداشتن آرای هیئت اصول حسابداری با

رهنمودهای مفهومی موجود، انجمن حسابداران رسمی امریکا در سال ۱۹۶۴، کمیته

خاص دیگری را برای بررسی مجدد برنامه مربوط به تدوین اصول حسابداری

تشکیل داد. در میان توصیه‌های ارائه شده توسط این کمیته، این توصیه نیز شده بود

که هیئت اصول حسابداری، چارچوبی مفهومی به‌عنوان راهنمای تصمیم‌گیری‌های

خود ایجاد کند و در اجرای این توصیه، هیئت اصول حسابداری، بیانیه شماره ۴

< مفاهیم اساسی و اصول حسابداری مرتبط با گزارشهای مالی واحدهای تجاری >

را در سال ۱۹۷۰ منتشر کرد. به هر حال، هیئت اصول حسابداری از ابتدا پذیرفته بود

که بیانیه شماره ۴، بیانیه‌ای توصیفی است نه آمرانه و به جای تأکید بر آنچه باید

باشد، بر آنچه هست و بر حسابداری مالی موجود تأکید می‌کند. بنابراین، چون بیانیه

شماره ۴، گذشته‌نگر بود ضرورتاً نمی‌توانست راهنمایی قوی برای هیئت اصول

حسابداری در تدوین استانداردها شمرده شود .

بعد از آن به علت انتقادات از هیئت اصول حسابداری، انجمن حسابداران رسمی امریکا

دو گروه مطالعاتی، یکی به ریاست فرانسیس ام ویت (Francis M. Wheat) و

دیگری به ریاست رابرت ام ترولبلاد (Robert M. Trueblood) را به منظور

بررسی فرایند تدوین استانداردهای حسابداری و اهداف گزارشهای مالی تشکیل داد.

بر اساس توصیه‌های کمیته ترولبلاد، بنیاد حسابداری مالی تشکیل شد و این بنیاد،

هیئت استانداردهای حسابداری مالی را به وجود آورد. مطالعه دیگری که سرانجام

به صورت گزارش ویت منتشر شد موضوع تدوین استانداردهای حسابداری مالی را

مورد بحث قرارداد.

در سال 1973 زمانی که هیئت استانداردهای حسابداری مالی فعالیت خود را آغاز

کرد یکی از موضوعاتی که در دستور کار آن قرار داشت بررسی اهداف گزارشهای

مالی بود. این طرح براساس یافته‌های گزارش تروبلاد که تحت عنوان <اهداف

گزارشهای مالی > منتشر شده بود برنامه‌ریزی شد و بر آنچه در گزارش تروبلاد

به‌عنوان <اولین اصول > در اهداف گزارشهای مالی مطرح شده بود متمرکز گردید.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی کار خود را بر پایه این‌که گزارشهای مالی چه

اهدافی باید داشته باشند قرار داد. این موضوع منجر به ایجاد مبانی اساسی و

مناسبی گردید که براساس آنها چارچوب مفهومی تدوین شد.

دیگران چگونه چارچوب مفهومی خود را تدوین کرده‌اند؟

به‌دنبال هیئت استانداردهای حسابداری مالی، مراجع تدوین استانداردهای دیگر

اقدامات خود را برای تدوین چارچوب مفهومی آغاز کردند. کمیته استانداردهای

بین‌المللی حسابداری که به هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری تبدیل شده است

و کشور کانادا و متعاقب آن کشورهای استرالیا و نیوزلند و در سال 1999

انگلستان، چارچوبهای مفهومی خود را تدوین و ارائه کردند. چارچوب مفهومی این

مراجع تدوین استانداردها نیز مشابه هیئت استانداردهای حسابداری مالی براساس

اهداف پایه‌ای قرار دارد که باید براساس آن گزارشهای مالی، اطلاعات مورد نیاز

سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در سرمایه‌گذاری و تصمیمات اعتباری را ارائه دهند.

چارچوبهای مفهومی تدوین‌شده توسط مراجع مختلف در مجموع مشابه یکدیگرند

ولی با هم یکسان نیستند.

چیست؟

مفهومی

چارچوب

آینده

هیئت استانداردهای حسابداری مالی برنامه تجدیدنظر محدودی را در تعریف بدهی

پیشنهاد کرده است و در حال حاضر کار امکان‌سنجی برای بررسی مجدد بدهیها و

نحوه شناخت آنها را در دستور کار خود قرار داده و تصمیم دارد با دیدگاه

وسیعتری تعهدات و نحوه شناسایی آنها را در نظر بگیرد. نیاز به این موضوع از

طریق طرحهای مطالعاتی که اخیراً صورت گرفته احساس شده است. بررسی

گسترده‌تر می‌تواند موضوعات مرتبط شامل شناخت درآمد را در برگیرد. افزایش

نگرانیها در مورد این موضوعات ضرورت تجدیدنظر را تشدید کرده است.

علاوه بر این، وجود هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌تواند منجر به

ارتقای هر چه بیشتر کیفیت چارچوبهای مفهومی شود. این هیئت، به‌عنوان بخشی از

فعالتهای خود در پی افزایش هماهنگی استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی

است و در همین راستا مشغول بررسی امکان کاهش تفاوت‌های چارچوبهای مفهومی

تدوین شده توسط مراجع حرفه‌ای ملی - نظیر هیئت استانداردهای حسابداری مالی -

است. با این کار، چارچوبهای مفهومی یا حداقل بخشهایی از آنها مورد توجه مجدد

قرار می‌گیرند .

گفتنی است که هیچکدام از چارچوبهای مفهومی، اعم از چارچوب مفهومی تدوین

شده به‌وسیله هیئت استانداردهای حسابداری مالی و یا هیئت استانداردهای

بین‌المللی حسابداری و دیگران در حقیقت کامل نیستند. برای نمونه، مواردی که در

چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی برای ارائه و افشای

گزارشهای مالی پیش‌بینی شده بود و یا مواردی که باید در خارج از متن اصلی

گزارشهای مالی افشا می‌شد در آنها رعایت نشده است. علاوه بر این جنبه‌های

خاصی از چارچوب مفهومی مانند شناخت و اندازه‌گیری هنوز ناقص است.

از سوی دیگر، چارچوبهای مفهومی با مشکل دیگری نیز مواجهند. بیشتر بخشهای

چارچوبهای مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی در دو دهه پیش تهیه

شده‌اند. از آن زمان فعالیتهای تجاری و مالی دستخوش تحولات و تغییرات عمیقی

شده و به‌نحو روزافزونی پیچیده‌تر گشته است. در نتیجه، بیشتر موضوعات در

دنیای امروز متفاوت و پیچیده‌تر از موضوعاتی است که در زمان تدوین چارچوب

مفهومی وجود داشته است. به این دلیل در بعضی از موارد روزآمد کردن چارچوب

مفهومی ممکن است هم مطلوب و هم مورد نیاز باشد تا با موضوعات امروز و فردا

تطابق یابد.